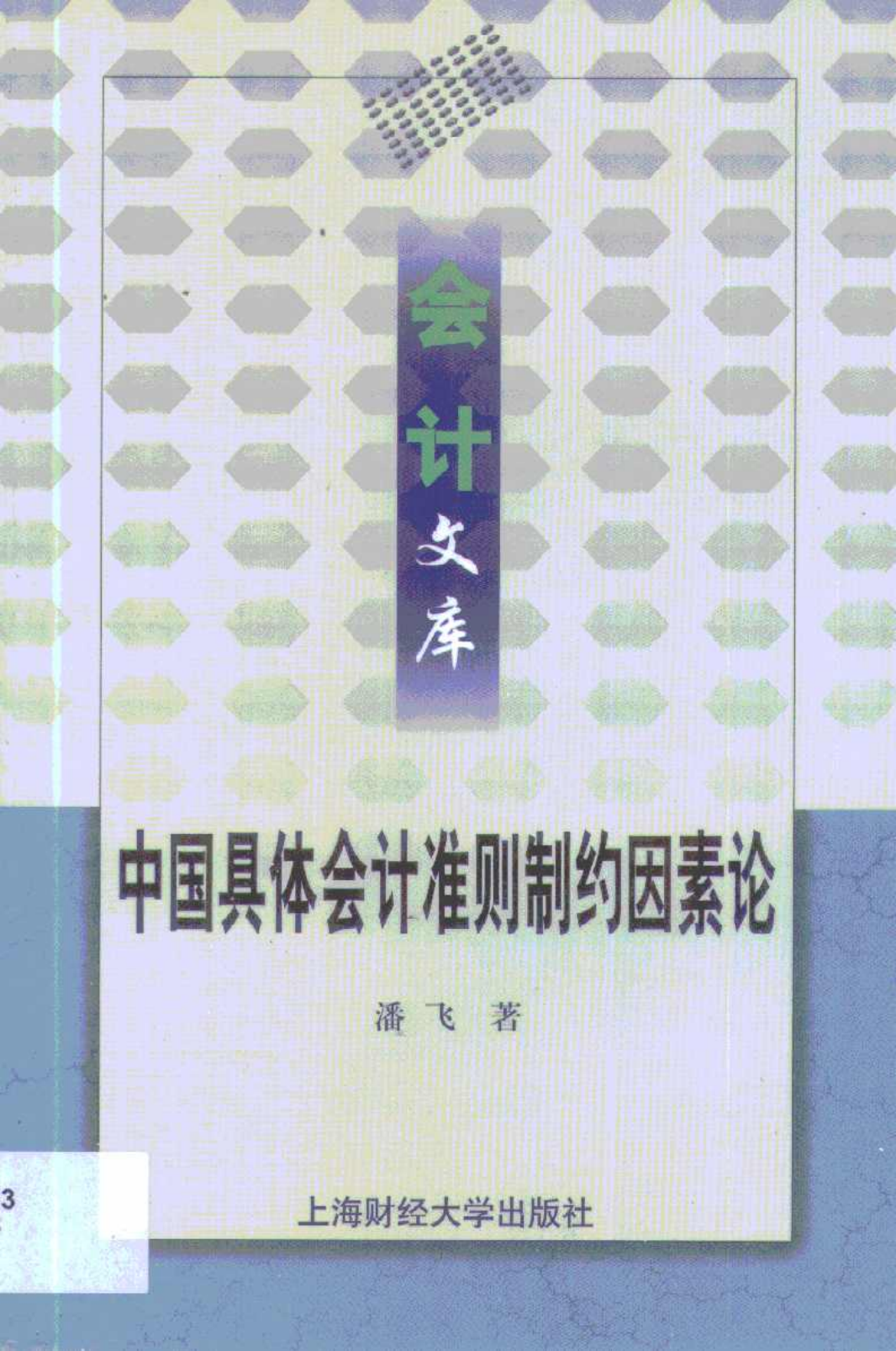




会计
文库

中国具体会计准则制约因素论

潘 飞 著

上海财经大学出版社

F233 1126
P18

·会计文库·

中国具体会计准则制约因素论

潘 飞 著

上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

中国具体会计准则制约因素论/潘飞著. - 上海:上海财经大学出版社, 2000.5

ISBN 7-81049-415-5/F·348

I. 中… II. 潘… III. 会计制度-研究-中国 IV. F233

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2000)第 21930 号

ZHONGGUO JUTI KUAJJI ZHUNZE ZHIYUE YINSU LUN

中国具体会计准则制约因素论

潘 飞 著

责任编辑 王联合 封面设计 周卫民

上海财经大学出版社出版发行
(上海市中山北一路 369 号 邮编 200083)

全国新华书店经销

上海印刷七厂一分厂印刷装订

2000 年 4 月第 1 版 2000 年 4 月第 1 次印刷

850mm×1168mm 1/32 4.625 印张 116 千字

印数:0 001-2 000 定价: 12.00 元

前 言

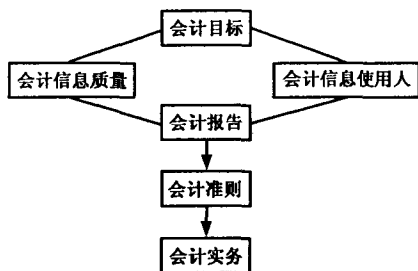
会计准则是会计工作的规范,这已被当今世界各国会计工作的实践所证实。我国会计准则的制定与实施虽起步较晚,但起点较高,发展迅速。从1993年7月1日开始,我国基本会计准则以及分行业会计制度正式由财政部颁布、实施,从而标志着我国会计工作走上了规范化的轨道。

我国会计准则参照世界发达国家的成功经验,并根据我国的现实分为两大层次:第一层次是基本会计准则,第二层次是具体会计准则。当前我们面临的现实是要抓紧制定具体会计准则。我国具体会计准则的制定从1993年开始到现在,历经数年,举步维艰,准则制定部门面临来自各方的巨大压力与困难。人们最为关心的问题可以概括为以下四个方面:第一,具体会计准则的应用范围;第二,具体会计准则的立项依据;第三,具体会计准则的服务对象;第四,具体会计准则的制定标准。以上四大难题困扰着我国具体会计准则的工作,若不妥善加以解决,则将直接影响到我国具体会计准则的颁布实施。是耐心等待时机成熟,还是勇于开拓、创新,我们必须作出选择。

早在14世纪,意大利商人卢卡·帕乔利就系统地介绍并总结了当时流行于威尼斯的复式簿记。著名会计学家埃尔登S.亨德里克森(Eldon S. Hendriksen)在描述这一现象时就指出,“会计是意大利文艺复兴的产物”。由此可见,会计的发展总是伴随着特定的环境而逐步地向前发展的。作为会计工作的规范,会计准则一

开始就与社会环境的发展密切相关;作为具体会计工作的规范,具体会计准则更是如此。

会计学家亨德里克森在其名著《会计理论》中描述了财务会计的概念框架,其图式如下:



从这一理论框架中,我们得出两点结论:

第一,会计准则作为会计实务的规范,为会计目标的实现起了一个桥梁作用。它直接受到多种因素的影响与制约。这些因素就是会计目标、会计信息质量、会计信息使用人、会计报告以及会计实务。

第二,会计准则还受到以上各大因素所处的特定环境的间接影响。显然,以上各大因素都会受到当时所处的特定社会、经济环境的制约。

从我国现实来看,江泽民总书记在党的十五大报告中全面论述了我国的现实环境,其中包括我国所有制的多元化格局,深化企业特别是大中型国有企业的改革,探索多种类型的分配模式,发挥市场机制作用,提高人的素质,以及坚持对外开放政策。由此可见,我国的现实环境可概括为静态的复杂性与动态的变化性。

制定具体会计准则必须考虑其特定的环境因素,这一因素不仅有其内在的逻辑性,还具有其客观的现实性。从前述会计的概念框架中我们发现,会计准则既服务于会计目标,又同时受制于多种因素的影响。从这一点出发,笔者认为可以从会计目标中引出

影响具体会计准则的四大环境因素,这就是会计主体、经营活动、会计信息使用人以及会计信息质量。

会计主体是会计准则发挥作用的基本单位,它不仅是会计准则的出发点,而且也是最终的归宿。从会计主体因素来看,许多学者认为,具体会计准则只与具体经济业务有关,而与企业的所有制及组织形式无关。而有些学者却认为,我们的具体会计准则必须考虑其适用范围,而不宜一次性地在各种类型的企业全面推广。这就提出了一个问题:具体会计准则与企业会计主体有何联系?

我国会计主体的客观现实是多元化,主要有股份制企业、非国有企业、外商投资企业。它们各自在管理体制、利益导向以及信息披露方面存在巨大差异,这是我们制定具体会计准则必须考虑的一个现实问题。

股份制企业,特别是股份上市公司在管理制度及外部信息市场占有得天独厚的有利条件,而且我国大部分企业都将朝股份制方向发展,这应该成为制定具体会计准则的基本模式。

国有企业、外商投资企业以及私营企业应区别对待,逐步朝着会计准则规范一体化的方向发展。

企业的经营活动是会计准则特别是具体会计准则加以规范的直接对象。如果说基本会计准则可以高悬在特定经济业务之上而以抽象概念、理论、原则为主,则具体会计准则必须紧密结合具体经济业务,决不可无中生有,也不能照搬西方,只能根据我国业务的特定情况加以规范,以解决我们面临的一系列难题。从具体经济业务来看,毫无疑问,它是具体会计准则规范的直接对象。而争论比较大的有:具体会计准则立项的原则是什么,它能否全面取代现行会计制度,如何借鉴国际会计准则,等等。

我国经济业务活动可分为通用业务、特殊业务、特殊行业业务三大类。制定具体会计准则应该从两个方面考虑其规范问题:一是总体框架的系统性与完整性,二是单项准则的可操作性。应区

别对待,不宜一次性强求统一。

我国现实的经济业务活动给具体会计准则带来了六个方面的现实问题:一是按行业规范还是按业务规范;二是具体会计准则与企业会计政策的关系;三是具体会计准则的立项依据;四是行业会计制度的存废;五是会计准则的框架结构;六是如何实施具体会计准则。

针对以上六大现实问题,本书提出以下针对性的措施:

(1)从规范的总体目标来看,将全部经济业务活动区分为会计能够反映和监督与不能反映和监督两大类。具体会计准则只对会计业务进行规范,而其他业务由其他相应法规进行规范。

(2)从立项的原则来看,应考虑立项基础的一致性、立项性质的递延性、立项分类的个别界定、立项与国际会计准则的兼容性。

(3)从具体会计准则的适用范围看,可将其划分为三个层次:第一层次为强制执行;第二层次属参照执行;第三层次属自由选择。

(4)具体会计准则与企业会计政策的协调,应明确以下三点:第一,具体会计准则作为会计规范应具有较大程度的约束性;第二,企业的会计政策完全是企业管理部门的决策行为;第三,会计政策应尽可能地与具体会计准则相互协调,体现为具体会计准则能占据企业会计政策的主要空间范围。

(5)实施具体会计准则应从三个方面建立相应的保障体系:一是会计人员素质的提高,二是注册会计师的职业培训,三是相关的法规保障。

会计信息使用人是会计信息的直接受益者,也是制定具体会计准则最终的目的。若没有外界的信息需求,也就不会有会计对外的报告,更谈不上用会计准则来规范会计报告的编制。

为会计信息使用人服务,这是具体会计准则的直接目的。但问题是,我们的会计报表究竟有没有用,我们面临哪些外界信息使

用人,他们都需要什么样的会计信息,我们如何才能满足他们的共同需求与特定需求。在这些问题上,具体会计准则应该有所作为。

对于会计信息使用人的分类应结合我国的现实。由于我国企业组织形式复杂,微观与宏观的影响因素互相交织在一起,因而笔者倾向于将我国会计信息使用人分为企业经营管理者、企业权益人以及相关利益集团。

我国的会计目标从受托责任向决策有用论方向转化,从而对会计信息提出了较高要求。弄清会计信息使用人对会计信息的实际需求,是制定具体会计准则的一个前提条件。

会计信息使用人由于各自具有不同的利益趋向,因而对会计信息有着各自不同的需求。会计信息由于受多种因素的制约,不可能完全满足他们的全部需要。究竟如何平衡会计信息供需双方的矛盾,有待具体会计准则作出回答。

要解决以上存在的问题,在我国建立较为完善的会计信息市场是一个较好的选择。它不仅可以约束会计信息提供人与使用人的行为,而且能促使会计信息在更大范围内发挥效用。

会计信息质量长期以来一直是困扰我们的一大难题。我国会计信息总体质量不高,这里面既有管理体制的因素,也有会计人员的职业道德因素。依笔者之见,我国会计人员素质不高的问题并非在短时期内能够加以改变,但作为会计人员的外在约束标准,具体会计准则应能对提高会计信息质量有所作为。我国会计信息失真表现为四个方面,即:经济业务不真实、帐务处理不真实、会计报表编制不真实,以及审计不真实。究其原因,一是会计人员的职业道德因素,二是企业内部会计政策的因素,三是企业外部监督体系的因素。

认清我国会计信息质量的本质,这是提高会计信息质量的关键。依笔者之见,应从两方面去理解:一是从理论上要认清会计信息的产生过程,在这一过程中会引发许多导致信息失真的根源。

二是从实务上,由于我国企业存在多种所有制形式,它们从自身利益出发,必然会受这一利益的趋动从而对会计信息质量产生直接影响。总而言之,理论和实务上,都告诉我们这样一个事实,强有力的外在监督机制是提高会计信息质量的根本途径。

提高我国会计信息质量是一个庞大的系统工程,它应由四大体系组成。第一是建立明确的目标体系。这就是建立一个完善的会计信息市场,使会计信息服务于决策之需要。第二是建立会计信息的质量评价标准。这一标准包括两方面:一是内部标准,也就是落实经营者的会计责任。二是外部标准,其主要依据是信息的相关性与可靠性。三是建立运行规范的企业会计政策,保证企业会计政策在会计准则的指导下进行运作。四是建立强有力的审计执法监督体系,使之真正起到对会计信息质量的外在监督作用。

总而言之,以上所述四大环境因素是我们制定具体会计准则的基础,是衡量具体会计准则是否切实可行的标准,也是我们修改与完善我国具体会计准则的可靠依据。所谓基础,也就是我们考虑问题的出发点,将四大因素作为我们制定具体会计准则的基础有其理论意义与现实意义。从理论上来讲,具体会计准则作为经济业务的规范是为了完成会计主体的目标,将信息保质保量地传递给信息使用人。这一过程与四大因素密切相关,不可分割。从客观现实来看,我们至今尚在争论的焦点主要集中于这四大因素。标准是衡量具体会计准则是否符合我国现实的一把尺度。尽管具体会计准则尚未全面颁布,但我们会计学术界已提出了不少有价值的观点,诸如“求同存异”,全面取代现行会计制度,力争满足我国证券市场发展的需要,等等。只有从这四大因素中寻求我们的现实,才能得出正确的结论。

具体会计准则的制定将是一个长期的过程,不可能在制定过程中一次性完善,因为环境在不断变化,准则也应适时修订,以使其符合客观现实的需要。我们究竟以什么为标准来衡量这一环境

的变化,这四大因素仍然是我们的依据,而其他环境变化都会在这四大因素中得到体现,它可以作为我们修订具体会计准则的参照。

本书是我在博士论文基础上完成的。值得庆幸的是,在我攻读博士学位期间,直接受到了我国著名会计学家娄尔行教授,以及石成岳教授、汤云为教授的知识传授和精神上的鼓励与支持。娄尔行教授多次提醒我,“要有所为,就必须有所不为”;石成岳教授也经常提醒我不仅要掌握知识,更要做一个正直的人;汤云为教授更是多次与我面谈,鼓励我要打好扎实的理论基础,瞄准主攻方向,力争获取一流的研究成果。三位导师的谆谆教诲,不仅使我坚持完成学业,而且为我今后所从事的会计事业指明了方向。特别值得一提的是,娄尔行教授躺在病床上坚持审阅我的博士论文;石成岳教授也抱病为我逐字逐句修改毕业论文;汤云为教授在繁忙的工作之余挤时间为我审阅了全部初稿,提出了颇有见地而中肯的修改意见。在论文写作初期,我还受到了会计学院张为国、孙铮、陈信元、薛云奎、陈美华、袁树民、张鸣等教授的指导与关怀。我的研究生黄欢、沙君为我做了部分的资料整理工作。特别值得一提的是,我的爱人邹碧云自始至终给予我最大的支持。这里,向所有关心支持我的同事和朋友们致以由衷的谢意。

潘 飞
2000年2月

第一章 引 论

从1993年7月1日开始,我国企业会计准则和新的会计制度开始施行,这标志着我国企业的会计工作走上了规范化的轨道。然而,这仅仅是我们迈出的第一步,当务之急是要在现有的基础上抓紧制定和颁布具体的会计准则。这关系到我国会计准则体系的全面完善,更加重要的是,它关系到我国的会计改革能否最终取得成效。

回顾历史,可以清楚地认识到我们已经取得的成果,同时有助于我们从历史的发展以及面临的现实中摸索出一些值得借鉴的规律。深入细致地研究中国的国情,是制定我国具体会计准则的前提条件。认清我国会计准则所处的现实及未来的环境,有助于使我们的会计准则体系更好地服务于我们的会计工作乃至整个经济管理工作。

一、会计准则发展历史

回顾会计准则发展的历史,人们不难发现特定的社会经济环境对其产生的深远影响。早在14世纪,意大利商人卢卡·帕乔利(Lucas Pacioli)开创了复式簿记。会计学家亨德里克森描述这一现象时指出,“会计是意大利文艺复兴的产物”。而作为会计工作的规范,会计准则是适应社会经济环境的发展需求而产生并逐步向前发展的。

会计准则的产生可追溯到20世纪初。在此之前,企业的组织

形式主要是独资与合伙企业。它的特征表现为企业的所有者同时又是经营者。因此,编制与使用会计信息实质上是企业自身的事。采用什么样的会计核算程序,完全由企业自行决定。在这种环境下,不可能、也无必要有一个统一的会计规范。随着资本主义经济的迅速发展,企业资本的迅速扩张,越来越多的外部投资者加入了企业所有者的行列,原来各自为政的会计核算体系与这一发展形成了极不相称的局面。一方面为了满足众多投资者决策的需要,要求在尽可能科学、公正和客观的基础上统一会计编报程序;另一方面,企业的会计核算由于客观上缺乏统一规范标准而难以满足以上需求。面对这种情况,加强对会计实务的规范和提高会计报告的真实有用性,以加强企业管理层对会计报告的责任感,增强外界投资者及相关利益集团对整个会计信息市场的信任成了会计界的当务之急。1933年,美国国会率先制定了《证券交易法》,其中规定所有股票上市公司都必须执行统一的会计核算程序,并授权证券交易委员会制定会计准则。在美国制定与发布会计准则之后,许多发达的西方资本主义国家都先后制定了适用于本国环境的会计准则。由此可见,会计准则是社会生产力发展到一定阶段,适应特定的社会经济环境的发展需要而产生的。

改革开放前,我国长期实行高度的计划经济体制,与此相适应的是单一的公有制。企业经营业务实质是条块分割,国家及政府部门集所有权与经营权于一身,对企业实施集中管理,并根据计划经济的要求,制定了一系列分所有制、分部门行业的会计制度,并以此作为会计核算行为的规范。随着经济体制改革的不断深入,以及对外开放政策的需要,这些分行业的会计制度已越来越不适应现代管理的需要。进入20世纪80年代以后,我国的经济出现了几个重大的变化,这具体表现为以下几个方面:

第一,企业的投资主体从单一的国有企业向多元化发展。诸如股份制企业、外商投资企业以及私营企业等都有了一定程度的

发展。

第二,与多元化投资相适应,会计信息使用人也从单一的国家政府部门发展为多个相关利益集团,这对会计报告的编制提出了特定的要求。

第三,企业的生产从指令性向市场竞争性方向发展,迫使企业走多种经营的道路,企业逐步打破了单一的生产经营格局,经营活动日趋多样化、复杂化。

第四,会计信息的质量由原本高度的统一可比性向着相关可靠性方向转化。为了满足外界各种决策的需要,对会计信息的质量要求也越来越高。

以上变化表明,我国的经济环境要求我们尽快改革现行会计制度,而制定和实施会计准则则是这一改革的重要内容。

从1988年10月开始,财政部会计事务管理司正式成立了会计准则课题组。在广泛征集意见、进行调查研究的基础上,于1990年9月完成了准则草案的起草工作。并在此基础上,经过国内外专家的反复讨论修改,于1992年11月30日以财政部部长令形式对外正式颁布。这标志着我国会计规范体系有了突破性的进展。

我国会计准则的总体构想是将其分为两个层次:第一层次为基本会计准则,第二层次为具体会计准则。基本会计准则主要是对会计核算的基本内容作出原则性的规定。它包括四大内容:一是会计核算的基本前提,二是会计核算的一般原则,三是会计六大要素的确认、计量和报告,四是会计报表的基本内容和要求。目前基本会计准则已经完成并颁布。第二层次的具体会计准则正在加紧制定并陆续出台。按照财政部会计准则制定机构的设想,具体会计准则由三大部分组成:一是共性业务会计准则,二是会计报表准则,三是特殊业务会计准则。具体会计准则由于直接用于指导会计业务,涉及的问题比较复杂,这是本书要讨论的中心问题。

二、我国具体会计准则面临的现实问题

我国具体会计准则的制定历经数年,至今尚未完成。可见,其难度是相当大的。在这期间,不少专家学者提出了宝贵的意见与建议。人们最关心的问题大概可归纳为以下四个方面。

(一)应用的范围

从理论上来说,不论是基本会计准则,还是具体会计准则都应该适用于所有企业。但某些权威人士曾指出,基本会计准则无法顾及不同的所有制。由此,我们应该分清具体会计准则是规范经济业务,还是规范单一类型的所有制形式。从实践上来看,若会计准则仅仅适用于某一类型的所有制企业,这与我们制定准则的指导思想是否相违背。

(二)具体会计准则的立项

具体会计准则的立项是关系到它能否替代原有会计制度的一个关键问题。有人主张按资产负债表与损益表项目进行立项,如:应收帐款、存货、固定资产、投资、无形资产、递延资产、应付项目、所有者权益、收入与费用等。财政部原计划立 34 个具体会计准则。国外某些人认为,中国具体会计准则有可能突破 100 个。事实上,具体会计准则的立项不在于数量的多少,而在于它的实用性。

(三)具体会计准则的服务对象

制定具体会计准则究竟满足哪一个利益集团的需要?是国家,还是企业,或是服务于资本市场的投资人、信贷人?这一问题与会计的目标密切联系在一起。因为具体会计准则理所当然应该服务于会计目标,保障会计信息使用人的合法权益。

(四)具体会计准则的制定标准

不少人指出,具体会计准则应该考虑可比性与灵活性、独立性、稳定性、重要性、严与宽,等等。这实质上是对具体会计准则所

规范的会计工作质量提出了要求。

尽管许多专家学者提出了更多的现实问题,但事实上,它们都与以上问题有内在的联系。依笔者之见,应用范围的实质是一个规范主体的问题,具体会计准则的立项是一个规范对象的问题,具体会计准则的服务对象是规范目标问题,而具体会计准则的制定标准是规范的手段与方式。以上四个方面彼此独立,又互相联系,它们构成了一个有机的整体。作为会计准则的制定者,我国财政部应在近期内力求尽快制定出行之有效的具体会计准则。依笔者设想,以上四个问题是制定具体会计准则必须考虑的因素。例如,某一准则的出台,能否在所有企业适用,还是暂时只能在个别类型的企业推行;这一准则的实用价值如何;这一准则所规范的业务是普遍存在的,还是非常特殊少见的,甚至是预期将要出现的;这一准则的贯彻实施对谁有利,对谁不利;用什么样的方式及手段来推行这一准则;应该如何来评价这一准则的执行效果。毫无疑问,我国的具体会计准则将面临一个长期试行的过程,我们不可能指望一次获得成功。由于客观环境在不断地变化,具体会计准则必将面临不断修订、增补、淘汰与完善的过程。对此,我们应该具有充分的思想准备。

三、研究环境对具体会计准则的意义

(一)影响具体会计准则的因素

著名会计学家埃尔登 S. 亨德里克森在其名著《会计理论》论述财务会计的概念框架中为我们描绘了下图(见图 1-1)。

从图 1-1 中我们可以看出,会计目标是财务会计工作的出发点与最终归宿,会计的所有工作都应服从于这一目标。为了实现以上目标,会计就应该以规范的方式提供信息使用人所需要的会计信息。因而,明确谁是信息使用人以及他们的特定需求,并按照规定的方式提供信息,这是实现会计目标的前提条件。从会计来

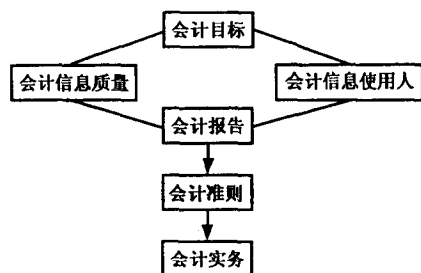


图 1-1

讲,对外提供信息的途径是以会计报告的形式。这就必须搞清楚我们应编制什么报表,报表中应包含哪些内容。而对于会计报表的规范必须由会计准则来完成,只有这样,才能满足会计实务工作的需要。

从这一理论框架中,我们可以得出以下两点结论:

第一,会计准则作为会计实务的规范,为实现会计目标起了一个桥梁作用,它直接受到多种因素的影响与制约。从图 1-1 中我们看到,会计目标、会计信息质量、会计信息使用人、会计报表以及会计实务都是制定会计准则所必须要考虑的因素,尽管它们从不同的侧面对会计准则产生影响,但都对会计准则起到直接的制约作用。

第二,会计准则还受到以上各大要素所处的特定环境的间接影响。如果说会计目标、会计信息质量、会计信息使用人以及会计报表和会计实务对制定会计准则起直接的制约影响作用,那么在这些因素的背后还隐藏着间接的影响作用。显然,以上各大因素都要受到当时所处的特定社会、经济环境的制约。认真研究这些环境对以上因素所造成的影响,可以使我国具体会计准则的制定更具实用意义。

(二)我国的具体会计准则所处的现实环境

环境因素是具体会计准则生存的空间,具体会计准则是社会

环境发展到一定阶段的产物。它必须适应所处的客观环境,并为之服务,这样才有生命力。

江泽民总书记在党的十五大报告中比较全面地描述了我国现实的环境。这些环境包括以下内容。

第一,企业所有制多元化。我国社会主义初级阶段的基本经济制度是,“公有制为主体,多种所有制经济共同发展”。这是因为,我们是社会主义国家,必须坚持公有制为经济基础,而且我们处在社会主义初级阶段,需要在公有制为主体的条件下发展多种所有制经济。由此我们认为,凡符合“三个有利于”的所有制形式都可以而且应该用来为社会主义服务。

我们现在已基本形成了以公有制为主体,多种所有制并存的局面。近年来,股份制的迅速发展以及股份合作制的崛起对会计提出了许多现实问题,股份制的发展标志着我国资本市场的形成,而与此相关的会计业务处理,以及会计信息披露都需要加以规范。例如,股份合作制提出了职工分配的双重性:一是按所有者的身份参与按资分配,二是按劳动者的身份参与按劳分配。会计如何才能更好地反映这一现实,这些都有待于具体会计准则作出回答。

第二,努力探索并推行国有企业改革。国有企业是我国国民经济的支柱,而建立现代企业制度是国有企业改革的方向。我们可采取对国有大中型企业实行规范的公司改革,并放开搞活小型国有企业。鼓励兼并破产,以形成优胜劣汰的竞争机制。

国有企业要建立现代企业制度,并按公司化进行改组,其产权关系要发生变化。在这种情况下,如何体现国家、企业和个人三者利益的关系,也是具体会计准则面临的一项艰巨任务。

第三,坚持按劳分配为主体、多种分配方式并存制度。我们的分配包括按劳分配与按生产要素分配。要正确处理国家、企业、个人之间的分配关系,充分发挥市场机制的作用。

随着市场经济的发展,新的经济业务层出不穷,破产、兼并、拍